

حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة

Rights of the taxpayer to face the abuse of the tax administration during the exercise of the procedures for the forced recovery of the tax

عيسى قسايسية (1) Kessaissia Aissa

كلية الحقوق جامعة الجزائر1، kessaissia42@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/10/31

تاريخ القبول: 2021/08/31

تاريخ الإرسال: 2021/06/02

ملخص:

يعتبر التحصيل أهم حلقة في الإجراءات الضريبية، وهو الهدف الذي وجد من اجله النظام الضريبي أو حتى الضريبة في حد ذاتها، ولضمان تحقيق هذا الهدف فقد أعطى المشرع عدة امتيازات للإدارة الضريبية لإتمام إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها سواء بصفة ودية أو جبرية بمجرد حلول أجل استحقاقها، وفي المقابل منح بعض الحقوق والضمانات للمكلف بالضريبة لأجل مواجهة تعسف الإدارة أثناء ممارستها لإجراءات التحصيل الجبري للضريبة. قد يبدو الأمر عند مراجعة النصوص القانونية الضريبية بان حقوق والتزامات طرفي العلاقة الضريبية (إدارة . مكلف) متقابلة ومتوازنة إلا أن الواقع العملي والتطبيقي يختلف ويثبت العكس، حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة الى ان صلاحيات الإدارة واسعة جدا مقارنة مع حقوق المكلف خاصة اثناء عملية التحصيل الجبري للضريبة، وان كان المبرر هو ضمان جباية وتحصيل الضرائب والرسوم فانه لا يمنع المشرع من تدعيم حقوق المكلف، ومنحه ضمانات اكثر في مجال التنفيذ المباشر على امواله خاصة اجراءات الحجز والبيع، وان ينص عليها بصراحة وبوضوح في مدونة خاصة بالتحصيل وهذا للحد من تعسف الإدارة وبلوغ مشروعية جباية امثل في مجال التحصيل الجبري للضريبة.

الكلمات المفتاحية: إدارة ضريبية، مكلف، تحصيل، حقوق والتزامات، ضمانات.

Abstract:

Tax collection is considered as the most important step in the fiscal process. It is the main goal for which the whole tax system was created. To ensure achieving this goal, the tax administration was granted many powers and authorities by the tax legislator to fulfill imposing taxes and collecting them either amicably or compulsorily. On the other hand, some rights and guarantees were granted to the taxpayer to protect him/ her from any administration abuses during the process of tax collection. At first, it seems that there is a balanced relationship between the taxpayer and the tax administration. But in fact, it is not the case.

In this study, we come to the conclusion that the tax administration have more powers comparing to the rights given to the tax payer. For this reason, the tax legislator should support and preserve the tax payer rights especially when it comes to the direct execution on property seizure or sale. And more rights should be ensured in private blog so as to achieve an optimal tax legitimacy.

Keywords: tax administration, taxpayer, rights, guarantees.

(1) قسايسية عيسى kessaissia42@gmail.com

مقدمة:

يعتبر التحصيل الضريبي احد أهم الإجراءات والعمليات الرئيسية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وهو الهدف الذي وجدت من اجله هذه الأخيرة وحتى من وجود الضريبة في حد ذاتها، وهذا لأجل تسيير وإدارة العمليات المالية المتعلقة بإيرادات الميزانية العامة للدولة، كما أن تحقيق أهداف التحصيل الضريبي المسطرة من طرف السلطة المالية يعتبر بمثابة مؤشر ايجابي يعكس الأداء الجيد والفعال للإجراءات الجبائية بكافة أنواعها (عمليات الوعاء، الرقابة، التحصيل والمنازعة) من طرف أعوان الإدارة الضريبية، كما يسمح بالحكم على مدى نجاعة وفعالية النظام الجبائي والسياسة الضريبية المتبعة من طرف الدولة.

التحصيل الضريبي هو استقاء الخزينة العمومية لحقوقها الضريبية بمجرد حلول اجل استحقاقها، كما يعرف على انه مجموعة من الإجراءات التي تهدف الى نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف بالضريبة الى حساب الخزينة العمومية. وتستوجب عملية التحصيل الضريبي على الإدارة احترام جملة من القواعد أهمها وجوب تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، واحترام الآجال القانونية الملائمة للقيام بعملية التحصيل، إضافة الى احترام قاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة واحترام مبدأ السنوية. و بالإضافة الى هذه القواعد التي تعتبر بمثابة ضوابط فنية يتعين على الإدارة احترامها أثناء عملية التحصيل، فقد مكن المشرع وزود الإدارة بعدة سلطات وامتيازات لضمان تحصيل الضريبة في حالة امتناع المكلف وتقااعسه عن دفع الدين الضريبي، وأهم هذه الامتيازات هو تفعيل إجراءات التنفيذ الجبري للتحصيل الضريبي دون اللجوء الى القضاء لممارستها مثل الغلق المؤقت والنهائي للمحلات، الحجز والبيع وهذا لأجل ضمان تحصيل الدين الضريبي.

وإذا كان ضمان تحصيل الدين الضريبي مبرر لمنح كل هذه الامتيازات للإدارة الضريبية فما هي الحقوق المقررة للمكلف بالضريبة أثناء ممارسة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري وتفاديا لتعسفها؟ وهل هي كافية لتحقيق التوازن بين حقوق المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم من جهة، وسلطات وامتيازات الإدارة الضريبية من جهة أخرى؟ ولإجابة على هذه الإشكالية سنتطرق الى أهم الحقوق المقررة تشريعيا للمكلف بالضريبة أثناء ممارسة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري معتمدا على المنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية والأحكام القضائية، وذلك في محورين أساسيين، أولا تحديد مفهوم التحصيل الجبري وامتيازات الإدارة للممارسته، وتطرقنا في المحور الثاني الى حقوق المكلف أثناء ممارسة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري وفق العرض الآتية:

1. مفهوم التحصيل الجبري للضريبة وإجراءات ممارسة الإدارة الضريبية لامتيازاتها:

1.1. مفهوم التحصيل الجبري للضريبة:

تحديد مفهوم التحصيل الجبري يستلزم إعطاء تعريف أولاً للتحصيل الودي ثم نصل الى تعريف التحصيل الجبري بالإضافة الى شروط ممارسة التحصيل الجبري.

أ. تعريف التحصيل الجبري للضريبة:

المشرع لم يعرف التحصيل ضمن التشريع الضريبي بل حدد بدقة إجراءات مباشرته من قبل السلطة المؤهلة، إلا انه عرف التحصيل بموجب التشريع المحاسبي على انه الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية¹، وهو تعريف يتصف بالعمومية و يخص إبراء مسؤولية المحاسب العمومي. وغياب تعريف تشريعي دقيق للتحصيل دفعنا بالبحث في الفقه عن تعريف للتحصيل، وبصفة عامة يقصد به تلك العملية التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها² وهو نوعان التحصيل الودي والتحصيل الجبري للضريبة.

أما التحصيل الودي فيعرف على انه تلك العلاقة التي تنشأ مباشرة بين ذمة المكلف والخزينة العمومية، حيث يتم بموجبها نقل الدين الضريبي لصالح هذه الأخيرة³، وهو وسيلة ترمي الى تسديد الدين الضريبي بشكل جدي وطوعي في الآجال القانونية والحيلولة دون اللجوء الى تحريك إجراءات التحصيل الجبري⁴. وعليه فالتحصيل الودي هو عملية دفع دين الضريبة من قبل المكلف بها ومن تلقاء نفسه وفي الآجال القانونية والإجراءات المحددة قانوناً.

أما التحصيل الجبري فيعتبر احد تطبيقات التنفيذ الجبري التي تنص عليه القواعد العامة، ويقصد بالتنفيذ الجبري على انه مجموع الإجراءات التي تجريها السلطة العامة بإشراف القضاء ومراقبته وفقاً للقانون وبصرف النظر عن إرادة المدين وإلجباره على الوفاء بالتزاماته بوسائل معينة يخولها القانون لجهة معينة، وتحت إشراف القضاء ورقابته⁵. وفي هذا الإطار هناك من عرف التحصيل الجبري لدين الضريبة على انه مجموع الإجراءات والتدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية لإجبار المكلفين المتهاونين على أداء التزاماتهم الضريبية⁶. وعليه يمكننا تعريف للتحصيل الجبري على انه مجموعة التدابير التي تتخذها السلطة الضريبية الممثلة في قابض الضرائب باعتباره محاسب عمومي، وتكون بصفة انفرادية ومباشرة او بإشراف القضاء ورقابته من اجل نقل دين الضريبة من ذمة المكلف المتخلف عن أداء التزاماته الى صندوق الخزينة العمومية باستعمال كل الطرق والوسائل التي

نص عليها القانون الجاري به العمل في مثل هذه الوضعيات، و ذلك بعد استنفاد كل إجراءات التحصيل العادي والودي.

ب . شروط مباشرة إجراءات التحصيل الجبري :

منح المشرع الضريبي صلاحيات واسعة لقاibus الضرائب في مجال التحصيل الضريبي، و هو المؤهل قانونا لممارسة إجراءات التحصيل الجبري، و يقوم أعوان المتابعة بتنفيذ تلك الإجراءات بأمر منه و تحت مسؤولية و متابعة المدير الولائي للضرائب. و قبل مباشرة هذه الإجراءات يتعين عليهم التأكد من توافر الشروط الآتية:

ب . 01 . تحقق وجود الدين الضريبي: لا يستطيع قابض الضرائب أن يباشر إجراءات التحصيل الجبري

ما لم يكن المكلف المعني حائزا على سند التحصيل محرر قانونا، و يشمل الدين الضريبي العناصر التالية:

. كافة أنواع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة وكافة الغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة إستنادا لقوانين الضرائب.

. جميع عائدات و مبيعات أملاك الدولة،

. سائر الأموال الأخرى التي ينص التشريع الضريبي بتحصيلها، كما يشترط كذلك في الدين المراد تحصيله بموجب طرق التحصيل الجبري أن يكون مما تضمنه سند التحصيل موضوع التنفيذ الجبري⁷ و المحرر بصفة قانونية و بلغ الى علم المكلف بالضريبة، و إلا كانت إجراءات المتابعة باطلة و غير مشروعة يتعين إلغاؤها.

ب . 02 . حلول اجل استحقاق الدين الضريبي: يتعين على أعوان التنفيذ و المتابعة قبل مباشرتهم

لإجراءات التحصيل الجبري أن يتأكدوا من حلول اجل استحقاق الدين الضريبة و لم يتم الوفاء به، حيث انه و طبقا لأحكام المادة 354 من (ق. ض. م. ر. م) تلتزم الإدارة الضريبية بتحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم في اليوم السادس عشر، الذي يلي اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

ب . 03 . التحقق من إتمام إجراءات و شروط التحصيل الودي لدين الضريبة: لقد نص المشرع

الضريبي على الواقعة المنشئة للضريبة و الأجال القانونية التي يتعين على المكلف بالضريبة تسديد دينه الضريبي خلالها سواء كان دفعة واحدة او على شكل أقساط، و هذا حسب النظام الجبائي المتبع، و بحلول هذه الأجال و قيام الإدارة بإتمام كافة التدابير المتعلقة بالتحصيل من إصدار الجداول الضريبية و إشعار المكلف

بتاريخ الشروع في التحصيل، إلا أنه لم يتم بالوفاء و عدم التزامه بدفع دينه الضريبي، و كاستثناء أجاز المشرع الضريبي لقاibus الضرائب بمباشرة إجراءات التنفيذ الجبري على أموال المتخلفين.

استنفاد مرحلة التحصيل الودي للضريبة (تحقق الواقعة المنشئة للدين الضريبي واستنفاد الآجال التحصيل) وعدم قيام المكلف بالضريبة بالوفاء بالدين الضريبي شرط من شروط صحة التحصيل الجبري، ولا يمكن للإدارة أن تلجأ مباشرة إلى إجراءات التحصيل الجبري خلال هذه المرحلة من جهة، ومن جهة أخرى لا يجوز للمكلف وبمجرد تبليغه بقرار فرض الضريبة وقبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري، أن يرفع دعوى للمنازعة في التحصيل و إلا كانت دعواه غير مقبولة لرفعها قبل أوانها⁸.

ب . 04 . معاينة امتناع المكلف عن الوفاء بالدين الضريبي: ويتعين كذلك على أعوان المتابعة معاينة وضعية المكلف بالضريبة بعدم امتناعه عن أداء التزاماته الضريبية وعدم تسديده للضريبة المفروضة عليه بالرغم من تبليغه وإشعاره بحلول أجل استحقاق الدين الضريبي إلا أنه امتنع عن أداء دينه الضريبي في الآجال الممنوحة له.

ب . 05 . عدم سقوط حق الإدارة الضريبية بالتقادم في المطالبة بالدين الضريبي: ويتعين كذلك على أعوان المتابعة التأكد من أن الحقوق المطالب بها لم يمسه التقادم، على اعتبار أن الإدارة لم تطالب المكلف خلال أربع سنوات من تاريخ استحقاق الدين الضريبي، و يترتب عن ذلك هو أن كل الإجراءات المتعلقة بالتحصيل باطلة و بدون اثر بعد هذه الفترة. و على سبيل المثال يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع (04) سنوات ، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضي استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الضريبة على المداخيل . وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي ، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية. غير أنه يمدد أجل التقادم، المنصوص عليه أعلاه، بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة، بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده⁹.

01 . 02 . إجراءات التحصيل الجبري للضريبة.

يعتبر التحصيل الجبري قرارا إداريا تتخذه الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة باستعمال كل الوسائل المتاحة لها من أجل ضمان استقاء حق الخزينة العمومية، و نظرا لما يشكله من خطورة على المكلف بالضريبة وعلى حقوقه، فإن جل التشريعات الضريبية وضعت إجراءات يتعين على الإدارة الضريبية احترامها وإلا كان

عملها باطلا، و ذلك بما فيها المشرع الجزائري، حيث توجد نوعين من الإجراءات فهناك إجراءات تمهيدية أولية لمباشرة عملية التحصيل الجبري و هناك إجراءات تنفيذية لعملية التحصيل الجبري و التي سننترق إليها فيما يلي:

أ . التدابير الأولية و التمهيدية لإجراءات التحصيل الجبري .

إن قرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية و المتعلقة بوعاء الضريبة و تصفيته لا يمكن أن تكون عرضة للتنفيذ الجبري بصفة تلقائية و مباشرة، بل تحتاج عملية التحصيل الجبري الى إجراءات أولية و تمهيدية¹⁰ . تتمثل هذه الإجراءات الأولية في توجيه للمكلف إنذارات و مراسلات كمرحلة أولية و سابقة ثم بعدها يقوم قابض الضرائب باستصدار لترخيص مسبق كإجراء لاحق قبل الشروع في الإجراءات التنفيذية.

أ . 01 . مرحلة توجيه الإنذارات للمكلف بالضريبة: توجيه الإنذارات للمكلف المتخلف عن تنفيذ التزاماته اتجاه الخزينة العمومية هو إجراء نص عليه المشرع الجزائري بموجب المادة 144 من (ق. إ. ج) وكذا المرسوم التنفيذي رقم 93 . 46¹¹ ، حيث ان هذه النصوص تلزم قابض الضرائب بان يرسل إنذارا الى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، و يبين فيه زيادة على كل مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل¹² ، ويهدف هذا الإجراء الى إخطار المكلف بأداء دينه. كما يعتبر هذا الإجراء بمثابة عملية تذكير و تحسيس للمكلف بتخلفه عن تسديد الدين الضريبي المستحق عليه في الآجال القانونية، حيث يبدأ قابض الضرائب بتوجيه له إنذارات ومراسلات كتابية، يطلب بموجبها من المكلف دفع المبلغ المستحق عليه في اجل عشرون (20) يوما من تاريخ التبليغ¹³ ، وفي حالة عدم رد المكلف على الرسالة الموجهة إليه في الآجال المحددة، يشرع قابض الضرائب بتطبيق و تنفيذ إجراءات المتابعة، على أساس أن الإنذار لا يعتبر من إجراءات المتابعة بل هو خطوة أولية يتعين على القابض الضرائب احترامها.

أ . 02 . مرحلة استصدار القابض لترخيص مسبق من مدير الضرائب او مدير كبريات المؤسسات: بعد إنذار المكلف و قبل الشروع في أي إجراء للمتابعة و إجراءات التحصيل الجبري يتعين على قابض الضرائب ان يسعى للحصول على إذن من مدير الضرائب الولائي او مدير كبريات المؤسسات بالتنفيذ على أموال المكلف المدين و ممتلكاته.

إن هذا الإجراء يعطي لسند المتابعة قوة تنفيذية و قيمة قانونية، بالرغم من انه إجراء داخلي على أساس انه لا يتم تبليغه للمكلف من منطلق عدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك بل هي العلاقة القائمة بين القابض و المدير الولائي او مدير كبريات المؤسسات. و حسب اعتقادنا الأمر يتعلق بالمسؤولية القابض، على أساس انه يقوم بمتابعة تلك الإجراءات التحصيل الجبري تحت مسؤوليته و بإشراف السلطة الوصية له.

ب . الإجراءات التنفيذية لعملية التحصيل الجبري .

هي تلك التدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية إذا لم ينفذ المكلف المدين الإندارات الموجهة إليه من قبل قابض الضرائب طوعيا، تستهدف تنفيذ قرار التحصيل الجبري الصادر عن الإدارة، حيث ان لهذا القرار آثار خطيرة حيث يفتح المجال لهذه الاخيرة التنفيذ المباشر على أموال المكلف المدين و ممتلكاته و حتى الى مطالبة الغير الذين هم في علاقة دائنية معه، ولضمان عدم تعسف هذه الأخيرة أثناء ممارستها لهذه الإجراءات، وضع المشرع الجزائري ضوابط عامة وشروط لممارسة المتابعة، بالإضافة الى ذلك فانه حدد الإجراءات التنفيذية وطرق المتابعة من حيث القيود التي تفرض بموجب القانون العام او أحكام التشريع الضريبي.

ب . 01 . الضوابط العامة لممارسة إجراءات التنفيذ و المتابعة: حدد المشرع الجزائري الضوابط العامة

لممارسة إجراءات التنفيذ و المتابعة بموجب المادة 145 من (ق. إ. ج)، و تتمثل فيما يلي:

ب . 01. 01 . أن تتم المتابعة على يد أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانونا أو المحضرين

القضائيين: إن مسؤولية المتابعة والتحصيـل والضرائب والرسوم كقاعدة عامة فهي من صلاحيات واختصاص قابض الضرائب، والذي يشرف على تسيير قباضة الضرائب، كما يمارس السلطة السلمية على أعوان القباضة ، ويتم تعيينه بموجب قرار وزير المالية باعتباره محاسب عمومي¹⁴.

بالرجوع الى المادة 145 من (ق. إ. ج) تتم المتابعة على يد أعوان الإدارة الضريبية، حيث جاء النص عام و لم يحدد رتب الأعوان المؤهلين لإجراء المتابعة و لا مؤهلاتهم العلمية و لا المهنية، و هذا عكس ما جاء في النصوص المتعلقة بأعمال الرقابة و التحقيق و التي يختص بها سلك المفتشين، و نظرا لخطورة الإجراءات التنفيذية كان على المشرع أن يضبط هذه المسألة و يحدد رتب أعوان المعاينة، و بالرجوع الى القانون الأساسي الخاص بموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية¹⁵، وجدنا بان هذه المهمة تسند الى أعوان ذوي الرتب الدنيا من مراقبين وأعوان المعاينة، ويقومون بأعمالهم تحت إشراف رئيس فرقة المتابعة¹⁶ والذي يكلف على وجه الخصوص تأطير أشغال التحصيل الجبري المسندة الى الأعوان الموضعين تحت سلطته السلمية.

كما تسند إجراءات التنفيذ الى ضباط عموميين من محضرين قضائيين حسب نص المادة 145 من (ق. إ. ج) إذا تعلق الأمر بإجراءات الحجز التنفيذي، لكن المشرع ترك للإدارة الضريبية السلطة التقديرية لإسناد مهمة التنفيذ للمحضرين القضائي، و حسب رأينا تدخل المحضرين في عمليات تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري تعتبر ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة باعتبار ان المحضر شخص محايد في العملية رغم ان هذا الوصف نسبي الى حد ما على اعتبار ان المحضر هو نفسه مكلفا بالضريبة و يخضع لرقابة الإدارة الضريبية.

ب . 01 . 02 . أن تتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية لجدول الضرائب: يقوم أعوان المتابعة بإجراءات

التفويض بحكم جدول الضرائب الصادر و بناء على القوة التنفيذية الممنوحة له، يعتبر جدول الضرائب سند تنفيذي يتمتع بقوة تنفيذية بمجرد صدوره¹⁷ و يمنحه هذه القوة الوزير المكلف بالمالية.

ب . 01 . 03 . وجوب إخطار المكلف المدين قبل الشروع في الإجراءات التنفيذية : حتى تنتج الإجراءات

التنفيذية أثارها و صحتها يتعين على أعوان الإدارة الضريبية المكلفون بإجراءات التنفيذ و المتابعة إخطار المكلف المدين وجوبا و يمكن تبليغ هذا الإخطار يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

ب . 02 . الوسائل القانونية لتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري: يلجأ قابض الضرائب الى هذه الإجراءات

في حالة إصرار المكلف المدين على عدم الاستجابة للإجراءات التمهيدية للتحصيل الجبري، و ذلك رغم توجيه له رسالة تذكير، وإشعار بالدفع وإنذار بتنفيذ الالتزام. وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

ب . 02 . 01 . التنبيه بالدفع: و هو ما يعرف في القواعد العامة التكليف بالوفاء المنصوص عليه ضمن

أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹⁸، و يعتبر التنبيه بالدفع بمثابة إجراء إخطاري الذي يسمح للقابض الضرائب إنذار و إخطار المكلف بالضريبة بالمبالغ المستحقة و الإجراءات المتبعة في حقه سواء جزا او غلق لمحله و هو إجراء جوهري ينبغي على الإدارة الضريبية اتخاذه.

يعتبر تاريخ تبليغ التنبيه بالدفع بداية لحساب الآجال القانونية للمكلف بالضريبة من اجل إثارة أي نزاع

بالنسبة للتحصيل من جهة. و من جهة أخرى فان هذا التاريخ يوقف التقادم الرباعي المنصوص عليه بموجب المادة 156 من (ق. إ. ج) و يستبدل آليا بالتقادم المدني¹⁹.

ب . 02 . 02 . إشعار الغير الحائز: هو " عبارة عن إجراء سريع، بسيط ومرن وغير مكلف، وهو يختلف

عن الإجراءات المتعارف عليها ضمن أحكام القانون الخاص، والإشعار للغير الحائز يقوم من خلاله القابض بأمر وإلزام الشخص آخر وهو الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض".²⁰ . وبذلك فهو إجراء يعطي للقابض سلطات واسعة لتمكينه من الحفاظ على حقوق الخزينة، حيث يلجأ بموجبه الى مديني المكلف بهدف تحصيل حقوق الخزينة، و ذلك بمجرد حلول آجال استحقاق الدين الضريبي، حيث يقوم قابض الضرائب بتبليغ الغير الحائز إشعار مرفقا بحوالة دفع، وفي حالة عدم تمكنه في اجل ثمانية أيام من تحصيل الدين فانه يلجأ الى الحجز. وما يمكن الإشارة إليه هو ان المشرع لم ينص على تبليغ المكلف المدين بهذا الإشعار ولا يوجد نص قانوني يلزم الإدارة الضريبية بذلك، وهذا عكس ما لاحظناه بالنسبة للمشرع الفرنسي فله موقف واضح من هذه المسألة، حيث انه

يعتبر التبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار للغير الحائز إجراء إلزامي ، بل يجب إعلام الغير الحائز بأنه قد تم تبليغ المكلف بالضريبة تحت طائلة البطالان، ويتم التبليغ بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام.

ب . 02 . 03. الغلق المؤقت للمحلات: إذا تعذر على الإدارة الضريبية تحصيل حقوق الخزينة

العمومية بالطرق الودية والإدارية، وحفاظا على حقوق الدولة وباقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، يصدر المدير الولائي للضرائب او مدير كبريات المؤسسات قرارا بالغلق المؤقت للمحل التجاري او المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء. و عليه فهو إجراء استثنائي منحه المشرع للإدارة الضريبية بموجب المادة 146 من (ق. إ. ج) و ذلك لتمكينها من تحصيل الدين الضريبي، كما يعتبر عملا تهديديا لإجبار المكلف على الوفاء بمستحقات الخزينة²¹. ولممارسة هذا الاجراء يستوجب توافر الشروط الآتية:

. ان يسبق قرار الغلق إخطار و تنبيه المكلف: يلزم المشرع الإدارة الضريبية بموجب المادة 145 من (ق. إ. ج)

(ج) بإخطار المكلف المدين وجوبا، و يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

. ان يصدر و يبلغ قرار الغلق من طرف الجهة المختصة قانونا: يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية ، كل حسب مجال اختصاصه ، بناء على تقرير يقدم من طرف قابض الضرائب المكلف بالمتابعة²² .

. ألا تتجاوز مدة الغلق المدة المحددة قانونا: لا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق المحل في جميع الأحوال مدة ستة

(06) اشهر من تاريخ تبليغ القرار المتضمن غلق المحل طبقا لما تقتضيه المادة 146 من (ق. إ. ج).

. ان يتم احترام المدة القانونية المحددة لتنفيذ قرار الغلق: أعطى المشرع مهلة للمكلف من اجل التفكير أكثر لتسوية وضعيته اتجاه الخزينة و ذلك بعد تبليغه بقرار الغلق، حيث انه في حالة عدم تبرئة المكلف لدينه، او انه لم يكتب سجلا يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغه، يتم تنفيذ قرار الغلق من طرف المحضر او العون المكلف بالمتابعة.

كما يعتبر هذا الإجراء من إجراءات التحصيل الجبري و يتعلق بالدين الضريبي فقط، تلجأ إليه الإدارة الضريبية لأسباب موضوعية و ذلك بعد تماطل المكلف المدين عن تسديد دينه الضريبي²³ و هذا بعد تبليغه بجدول التحصيل و بالتبعية تنبيه بالدفع و دون محاولة من هذا الأخير لتبرئة ذمته تجاه الخزينة وهو ما قضى به مجلس الدولة بموجب قراره الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003²⁴.

قرار الغلق المؤقت للمحل لا يترتب عليه نزع ملكية المحل بل يتم حرمان المكلف بالضريبة المدين من حق الانتفاع المؤقت وذلك من اجل تحصيل الدين الجبائي، ولا يمكن ان تتجاوز مدة غلق المحل أكثر من ستة

(06) اشهر، و يتم تبليغ المكلف بهذا القرار من طرف العون المكلف بالمتابعة و المفوض قانونا او من طرف المحضر القضائي.

ب . 02 . 04. الحجز الإداري: الحجز الإداري في المجال الضريبي هو مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية بوضع المال تحت يدها وبيعه، لاستفاء حقوقها²⁵، بموجب قرار إداري تنفيذي مكتوب يصدره المدير الولائي الضرائب او مدير كبريات المؤسسات²⁶. وللحجز الإداري في المجال الضريبي نظام خاص، وضعه المشرع ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة للإدارة الضريبية ﴿ خصما و حكما في نفس الوقت، فهي الدائن وطالب التنفيذ وهي السلطة التي تشرف على هذه الإجراءات لتحصيل ديونها و التي هي بحوزة المكلف المدين²⁷. بينما الحكمة من الحجز الإداري هو تيسير عمل الإدارة الضريبية للحصول على حقوق الخزينة العمومية في ذمة المكلفين الذي لا يؤديون التزاماتهم الضريبية²⁸. وتجدر الإشارة الى أن إجراء الحجز و مهما كان هدفة للضغط على المكلف المدين لدفعه للوفاء بالضريبة المستحقة عليه فهو إجراء لا تقصده الإدارة الضريبية لذاته بل هو إجراء تمهيدي و مقدمة ضرورية لعملية بيع أملاك المكلف من اجل استيفاء حق الخزينة العمومية.

ب . 02 . 05. التنفيذ عن طريق بيع أموال المكلف المدين: يعتبر البيع اخطر إجراء في متابعات التحصيل التي خولها المشرع قانونا للإدارة الضريبية لضمان حقوق الخزينة العمومية، حيث خصه المشرع بإجراءات دقيقة يتعين على الإدارة الضريبية احترامها و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

. **الترخيص بالبيع:** لا يستطيع قابض الضرائب مباشرة عملية البيع دون أن يتحصل على رخصة البيع من الوالي او أي سلطة تقوم مقامه، و هذا بعد اخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى او مدير الضرائب بالولاية.

. **إعلان او إشهار عملية البيع:** تتم عملية الإشهار مباشرة بعد الحصول على الترخيص بالبيع، وهي العملية الإلزامية التي تسبق البيع، و في خلال هذه المرحلة تلتصق الإعلانات المتضمنة للبيانات اللازمة والضرورية وفقا لما تنص عليه أحكام المادة 151 من ﴿ ق . إ . ج ﴾.

. **انجاز عملية البيع:** القاعدة انه تتم عملية البيع بصفة علنية ويحضور الجمهور واستثناءً تكون بالتراضي أو البيع المنفرد، حيث تفتح المزايمة بإعلان الثمن الأساسي، حيث يرسى المزاد بيع المحل على العرض الأعلى بثمان يفوق الثمن التقديري المقترح، وفي حالة قصور المزايمة يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب المادة 152 من ﴿ ق . إ . ج ﴾.

. تحرير محضر البيع بالمزاد: بعد اختتام عملية البيع يقوم الشخص الراسي عليه المزاد او المشتري بدفع الثمن فوراً مع إضافة جميع المصاريف البيع والإتعايب، كما يثبت رسو المزاد بمحضر البيع²⁹ الذي يقوم قابض الضرائب بإعداده و توقيعه و تسليمه نسخة منه للمشتري و لصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري³⁰.

02 . حقوق المكلف أثناء ممارسة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري للضريبة.

وضعت التشريعات الضريبية قيوداً أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري، يتعين على الإدارة احترامها و إلا كان عملها باطلاً و غير مشروع، و تعتبر هذه القيود بمثابة حقوق و ضمانات للمكلف بالضريبة لمواجهة السلطات المخولة للإدارة بهدف تحصيل الدين الضريبي. و على غرار تلك التشريعات الضريبية نجد أن المشرع الجزائري بدوره منح العديد من الحقوق للمكلف بالضريبة، و ذلك سواء على مستوى الإجراءات العادية للتحصيل الجبري او على مستوى الإجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري.

02 . 01 . حقوق المكلف بالضريبة قبل ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة.

وهي تلك الحقوق المقررة لصالح المكلف بالضريبة قبل مباشرة الإدارة الضريبية لأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتعين عليها احترامها وإلا كان تصرفها غير مشروع و يجب إلغاؤه و تتمثل فيما يلي:
أ . الحق في التبليغ المسبق بكل إجراء تقدم عليه الإدارة لممارسة إجراءات التحصيل الجبري.

يعد الإعلام و التبليغ على مستوى إجراءات التحصيل الجبري إجراء إداري إجباري يتعين على الإدارة الضريبية احترامه. و يهدف المشرع من خلاله الى إخطار المكلف بالضريبة في كل مرة بدينه الضريبي ودعوته الى تسديد الضريبة المستحقة عليه ضمن الآجال المحددة، كما أن هذا الإخطار ليس إجراء اختياري لقابض الضرائب بل هو حق مخول للمكلف بالضريبة بمقتضى نصوص قانونية صريحة³¹، وهو إجراء جوهري يترتب على مخالفته بطلان الإجراء المتخذ من طرف الإدارة الضريبية. وهو ما ذهب إليه القضاء الجزائري في العديد من القرارات الصادرة عنه، حيث جاء في احد قرارات الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا الصادر بتاريخ 14 أبريل 1984 بان الحجز على منقولات المكلف يكون من اللازم مسبقاً بتبنيه يبلغ له عن طريق البريد³².

يعتبر الحق في إعلام المكلف آلية قانونية لحماية حقوق المكلف بالضريبة لأنه إجراء يسمح له بالإطلاع المستمر على وضعيته الجبائية والإجراءات المتخذة ضده، و يعتبر التبليغ شرط أساسي لنفاذ هذه الإجراءات اتجاهه، كما يمنح التبليغ فرصة أخرى من اجل تسديد الدين الضريبي بشكل ودي تكريساً لمبدأ التعاون الذي ينبغي أن تسوده العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية.

كما تجدر الإشارة الى أنه بالنسبة للمشرع الجزائري اغفل مسألة إعلام المكلف على مستوى إجراءات إشعار الغير الحائز وهو إجراء من إجراءات المتابعة التي لا يتم تبليغ المكلف عند اتخاذه بل يقتصر فقط على الغير الحائز ودون علم المكلف القانوني، وبالتالي يتعين عليه تدارك هذه المسألة لحفظ حقوق المكلف لممارسة حق الدفاع والاعتراض الإداري و القضائي.

ب . حق عدم المساس بقاعدة لا تحصيل جبري للدين الضريبي دون استنفاد طرق التحصيل الودي .

الأصل في التحصيل الضريبي هو التحصيل الودي لأنه يعتبر هدف من الأهداف التي تسطرها السلطات الضريبية من اجل تحقيق حصيلة ضريبية أكثر و بتكاليف اقل، كما أن المشرع الضريبي يتفادى كل ضريبة تكون قيمتها اقل من تكاليف تحصيلها، و ذلك تكريسا لمبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي.

وعليه فقبل أن تكون هذه القاعدة حق و ضمانا للمكلف فهي هدف كل نظام جبائي قائم يسعى من خلالها تفادي إجراءات التحصيل الجبري لأنها مكلفة بالنسبة للخزينة العمومية و تستنفد جهود أعوان الإدارة، و تأخذ وقت طويل لتحصيل الدين الضريبي و غالبا ما يكون تحصيل الضريبة خارج السنة المالية المرخص بها لتحصيل هذا الدين.

وعليه، يعتبر التحصيل الودي شرط سابق للتحصيل الجبري، حيث يتم تفعيل إجراءاته مباشرة بعد امتناع المكلف عن تسديد دينه الضريبي في الآجال القانونية الممنوحة له، و لا تستطيع الإدارة أن تقدم عليه او تباشره قبل نهاية هذه الآجال و بعد تبليغه بحلول تاريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب و استحقاقها بجميع وسائل التبليغ³³.

كما أن اللجوء الى إجراءات التحصيل الجبري ليس غاية في حد ذاته و إنما وسيلة فعالة لإجبار المتهاونين على دفع ما عليهم من مبالغ و استرجاع أموال الدولة و تحصيلها، و هذا في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية و العادية لتحصيل الدين الضريبي³⁴.

02 . 02 . حقوق المكلف أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري .

هي تلك الحقوق المقررة للمكلف والتي تتعلق بالإجراءات التنفيذية والخاصة بالإشعار الغير الحائز، إجراءات الغلق المؤقت للمحل، إجراءات الحجز والبيع.

أ . حقوق المكلف بالضريبة الخاصة بإجراءات الإشعار الغير الحائز .

يهدف هذا الإجراء الى ضمان تحصيل الدين الضريبي المستحق على المكلف القانوني في اي يد كانت، عن طريق تمكين الإدارة من اقتطاع هذا الدين من المبالغ المكلف القانوني المودعة لدى الغير.

كما انه لا يجوز للإدارة الضريبية الشروع في تنفيذ إجراءات الإشعار الغير الحائز إلا إذا كان الدين الضريبي مستحق الأداء و يتعين على الإدارة الضريبية التأكد من ذلك، و إلا كان مصير هذا الإجراء البطلان يستوجب إلغائه من قبل القاضي الإداري، و هو الاتجاه الذي تبناه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 16 ديسمبر 2003³⁵، حيث قضى بأنه يتم إصدار إشعار للغير الحائز متى كان الدين الضريبي مستحق الأداء قانونا، كما يتم إبطاله قضاء في حالة عدم تبرير الضريبة محل التحصيل قانونا.

تنفيذ إجراءات إشعار الغير الحائز يترتب عنه التحصيل الفوري للدين الضريبي، وبالمقابل يسلم قابض الضرائب المنفذ وصلا للمكلف الحائز، حيث تكون له القوة القانونية للإثبات إبراء الدين الضريبي اتجاه الخزينة العمومية، و يترتب عن ذلك حقوق و ضمانات للمكلف و تتمثل فيما يلي:

. تنفيذ إشعار الغير الحائز تعتبر وسيلة لتبرئة ذمة المكلف بالضريبة اتجاه الخزينة العمومية ولا تستطيع الإدارة الضريبية التنفيذ على الأموال المدين الأخرى اذا تم الوفاء بالدين الضريبي بموجب تنفيذ هذا الإجراء.

. تنفيذ إجراءات إشعار الغير الحائز يكون في حدود الدين الضريبي للمكلف القانوني.

. يمكن للمكلف القانوني أن يطعن في إجراءات الإشعار الغير الحائز بالرغم من أن هذا الحق لم ينص عليه المشرع صراحة للمكلف بل يعتبر ضمانات قضائية و يستشف من الأحكام العامة للمنازعات الإدارية القضائية، و اعتبار بان هذا الإجراء هو قرار إداري تتخذه الإدارة الضريبية، و ما دام كذلك يمكن الطعن فيه أمام القضاء الإداري، و هو ما اقره و قضى به مجلس الدولة في احد قراراته الصادر بتاريخ 27 مارس 2000، حيث اعتبر أن تصريح الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قسنطينة "بعدم الاختصاص للنظر في طعن المكلف بالضريبة ضد إشعار للغير الحائز صادر عن قابض الضرائب بتاجنانت هو غير سليم و أنها لم تطبق القانون تطبيقا سليما بتصريحها هذا، لان مصدر الحجز المطعون فيه هو إشعار الى الغير الحائز الصادر عن قابض الضرائب هو قرار إداري يجب تقديمه الى القضاء الإداري"³⁶.

. الحق الممنوح للإدارة الضريبية من اجل تحصيل الضريبة عن طريق حجز ما للمدين لدى الغير او إشعار الغير الحائز هو حق مقيد من حيث الزمان، حيث لا يمكن لهذا الحجز أن يستمر أكثر من سنة ابتداء من تاريخ حجز ما للمدين لدى الغير، و هو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في احد قراراتها الصادرة بتاريخ 11 افريل 1993³⁷.

. من الناحية العملية و للحفاظ على حقوق المكلف القانوني فلا يجوز للإدارة الضريبية ان تشير في الإشعار او أن يتضمن أي عنصر من شأنه إحاطة الغير بالنشاط الذي يقوم به او يزاوله، بل تكتفي بالإشارة الى نوع الدين الواجب أدائه مرفقا بالكشف المفصل عن الديون المترتبة في ذمة المكلف القانوني³⁸.

ب . حقوق المكلف بالضريبة خلال إجراءات الغلق المؤقت للمحل

وهو إجراء يهدف الى التضييق على نشاطات المكلف وأعماله مما يضطره في كثير من الأحيان الى التراجع و التفكير في تسديد دينه الضريبي بشتى الطرق، وبالتالي يعتبر إجراء الغلق المؤقت للمحلات إجراء يمس بمبدأ الحرية التجارية والمهنية للمكلف بالضريبة، وانه إجراء استثنائي منحه المشرع للإدارة الضريبية بموجب المادة 146 من (ق. إ. ج) و ذلك لتمكينها من تحصيل الدين الضريبي، كما يعتبر عملاً تهديدياً لإجبار المكلف على الوفاء بمسئولياته³⁹. ومقابل هذه السلطات الممنوحة للإدارة لممارسة هذا الإجراء منح المشرع حقوق للمكلف المدين للحد من تعسف الإدارة، و تتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

ب . 01 . تبليغ قرار الغلق المؤقت للمحل الذي تتخذه الإدارة الضريبية شرط إلزامي لنفاذه، المشرع

يجبر الإدارة تبليغ قرار الغلق عن طريق العون المتابعة الموكل قانوناً لتنفيذ إجراءات الغلق او المحضر القضائي المنتدب للقيام بهذه المهمة⁴⁰، و يعتبر التبليغ بمثابة ضمانات لتكريس حق المكلف المدين في الإعلام الضريبي بالإجراءات المتخذة ضده من طرف الإدارة الضريبية.

ب . 02 . قرار الغلق المؤقت للمحل الذي تتخذه الإدارة الضريبية غير مشمول بالتنفيذ الفوري، بل منح

المشرع الضريبي للمكلف المدين مهلة عشرة (10) من تاريخ تبليغ قرار الغلق المؤقت⁴¹، وذلك إما ان يتحرر من دينه الضريبي بتسديده او يتقدم بطلب الى قابض الضرائب لاكتتاب سجلاً للاستحقاقات مع الموافقة الصريحة لهذا الأخير.

ب . 03 . حق المكلف في الاعتراض على قرار الغلق المؤقت للمحل، طبقاً لما تقتضيه المادة 146 من

(ق. إ. ج) ، وللمكلف المدين المعني الحق في تقديم طلب رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً باعتبار قاضي الأمور المستعجلة، و الذي يقوم بدوره استدعاء الإدارة الضريبية من اجل سماعها⁴².

ب . 04 . الغلق المؤقت وسيلة لإجبار المكلف للوفاء بالدين الضريبي لا الديون الأخرى، وهو إجراء

يتم العمل به عندما يكون الدين ذا طابع ضريبي، و لا يمكن للإدارة استعماله لأي سبب آخر غير تحصيل الدين الضريبي، حيث أن المادة 146 من (ق. إ. ج) تعتبر ان موضوع وسبب قرار الغلق هو الدين الجبائي، و هو ما ذهب إليه و استقر عليه مجلس الدولة في احد قراراته، و الذي اعتبر بان قرار مدير الضرائب لولاية سكيكدة يتعلق بالغلق المؤقت لمحل من اجل تحصيل دين مدني لصالح بلدية سكيكدة هو قرار مشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر الى طبيعة الدين المطالب به⁴³.

ج . حقوق و ضمانات المكلف من خلال إجراءات الحجز و البيع .

إصرار المكلف على عدم الامتثال والوفاء بالدين الضريبي، يترتب عنه مباشرة الإدارة لسلطاتها المتعلقة بإجراءات الحجز على أمواله المنقولة و العقارية و كذا الحقوق و القيم ثم بيعها في المزاد العلني من اجل استقاء حق الدولة من ضرائب و رسوم، إلا أن ممارسة هذه الإجراءات يتم في إطار حدود و ضوابط يتعين على الإدارة احترامها و ذلك تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ، و هي تلك الحقوق و الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة حتى لا تتعسف الإدارة في حقه و تتمثل هذه الحقوق و الضمانات فيما يلي:

ج . 01 . حقوق المكلف بالضريبة أثناء ممارسة إجراءات الحجز: يعتبر إجراء الحجز إجراء تمهيدي

لعملية البيع من اجل استقاء حق الخزينة العمومية، وهو إجراء خطير توقعه الإدارة بنفسها مباشرة على أموال المدين. أما الحقوق المقررة لصالح المكلف تتمثل فيما يلي:

حق المكلف في التبليغ و الإخطار قبل مباشرة إجراءات الحجز، و يتعين على القابض اعلام المكلف المدين بان الإعذار الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يتم بالتسديد ما عليه في الآجال القانونية الممنوحة له، او لم يتحصل على آجال إضافية من القابض القائم بالمتابعة⁴⁴.

حق المكلف في المطالبة بإلغاء الحجز، حيث أجاز المشرع للمكلف حق الاعتراض و أن يطلب إلغاء الحجز إذا تبين له بان هناك أخطاء ارتكبت من طرف أعوان الإدارة الضريبية او من المحضر القضائي أثناء تنفيذ إجراءات الحجز، و ذلك بتقديمه شكوى الى مدير الضرائب او مدير كبريات المؤسسات في اجل شهرين من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة، و إذا لم إذا لم تستجيب إدارة الضرائب لطلبه، يمكنه الاعتراض أمام القضاء المختص من اجل المطالبة بإلغاء الحجز المفروض على أمواله.

الحجز لا يقع على كل الأموال و الأشياء التي يملكها المكلف المدين، حدد المشرع قائمة الأشياء التي لا يجوز الحجز عليها و ذلك على سبيل الحصر و تتمثل عموماً في الأمتعة الضرورية لمعيشة المكلف او سير عمله⁴⁵، و استثناء يمكن الحجز على هذه الأموال، إذا كان الحجز من اجل استقاء مبلغ القرض الذي منح اجل اكتسابها او ثمن إنتاجها او ثمن تصليحها⁴⁶، كما لا يجوز الحجز بصفة مطلقة على نوعين من الأموال، الأولى كل ما تعلق بالأدوات الضرورية للمعاقين حتى و لو كان الحجز من اجل استقاء ثمنها او ثمن إنتاجها أو ثمن إصلاحها⁴⁷، أما الثانية فيتعلق الأمر بالأجور و المرتبات و معاشات التقاعد او العجز الجسماني إلا في الحدود المنصوص عليها في القانون⁴⁸.

حق المكلف في المطالبة باسترداد المبلغ المدفوع و استرجاع المحجوزات: إن الحكم بعدم شرعية إجراءات الحجز و إلغائه يترتب عليه المطالبة باسترجاع و استرداد المبالغ المدفوعة و الأشياء المحجوزة، بالإضافة الى

المطالبة بالتعويض في بعض الوضعيات. و المادة 153 من (ق. إ. ج) تسمح للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية بان يبادر باسترجاعها، شريطة تقديم طلب حسب الحالة الى المدير الولائي الضرائب او مدير كبريات المؤسسات، التي يتبعها قابض الضرائب الذي قام بالحجز، و ذلك خلال شهر ابتداء من تاريخ الذي علم فيها صاحب الطلب بالحجز، على أن يدعم طلبه بكل الوثائق الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار⁴⁹. كما يمكنه أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة في اجل شهر ابتداء من انقضاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في موضوع الشكوى حالة عدم ردها او من تاريخ إبلاغه بالقرار⁵⁰.

ج . 02 . ضمانات المكلف بالضريبة من خلال إجراءات البيع: الوسيلة التي يفقد بموجبها المكلف

أمواله مقابل الوفاء بديونه الضريبية هي عملية البيع، و تتم على يد أعوان المتابعة، أو على يد المحضرين القضائيين او محافظي البيع بالمزاد العلني⁵¹. ولقد نص المشرع على مجموعة من الضمانات من شأنها أن تحافظ على حقوق وأموال المكلف موضوع الحجز والبيع وتتمثل فيما يلي:

. إلزامية الحصول على ترخيص مسبق من الوالي او السلطة التي تقوم مقامه لتنفيذ المتابعات عن طريق البيع، الترخيص بالبيع إجراء إلزامي يتحصل عليه قابض الضرائب من قبل الوالي او أي سلطة أخرى تقوم مقامه⁵²، وهذا الإجراء يسمح بإعطاء عملية البيع أكثر شفافية و مصداقية لانعقادها و ذلك بحضور السلطات المحلية عملية البيع، لان الترخيص ينجر عنه المتابعة و التقييم العملية من قبل هذه السلطات و من يمثلها وهذا يعتبر ضمانة حقيقية للمكلف حتى لا تكون أمواله عرضة لأي مناورات من شأنها أن تنقص من قيمتها لتغطية الدين الضريبي.

. منع أعوان الإدارة الضريبية و المحضرين و محافظي البيع المشاركة في المزاد العلني: بقصد تحقيق المساواة بين المزايدين الذين يشاركون في المزاد و حماية حقوق المكلف بالضريبة، يمنع المشرع على أعوان الإدارة الضريبية وأعوان القضاء من محضرين ومحافظي البيع المشرفين على عملية البيع المشاركة في المزادة، و ذلك لتعارض مصالحهم مع مصالح المكلف، أما بقية موظفي الإدارة الضريبية فيمكنهم المشاركة شريطة الحصول على ترخيص مسبق من الإدارة المركزية. و عدم احترام هذا الإجراءات يتم إبطال إجراءات البيع، ويعتبر ضمانة للمكلف تهدف الى منع استغلال أمواله و ترك إجراءات المزادة تجري بكل حرية و شفافية.

. حق المكلف بالضريبة في الاعتراض على إجراءات البيع، طبقا لأحكام المادة 153 من (ق. إ. ج) يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على إجراءات البيع، فبيع المحجوزات يعتبر من اخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة، و بالمقابل منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على إجراءات البيع و طلب رفع الحجز أمام القاضي الاستعجال من شأنه أن يوقف إجراءات البيع الى غاية الفصل في موضوع النزاع، و يعد إجراء وقائي

يتفادى المكلف من خلاله العديد من الآثار السلبية التي تعود على ملكيته، لأنه لو يتم البيع وتنتقل الملكية وتحدث آثارها القانونية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة فإنه يصعب و يستحيل استدراك الضرر و إعادة الحالة الى ما كانت عليه قبل البيع و انتقال الملكية للغير بموجب عقد رسمي مسجل و مشهر، و هو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 28 جانفي 2002⁵³، و عليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية و قانونية⁵⁴.

خاتمة:

من خلال عرض إجراءات التحصيل تبين بان المشرع أعطى أهمية بالغة لعملية التحصيل لأنها تمثل أولوية وهدف مباشر لأي نظام ضريبي قائم، ومنحه للإدارة الضريبية سلطات وصلاحيات واسعة في مجال التحصيل الجبري للضريبة، أما مقارنتها بالحقوق المقررة للمكلف بالضريبة، فقد تبين أن الإدارة تشغل مركز قانوني قوي يعكس الامتيازات الممنوحة لها لاسيما التنفيذ المباشر من حجز إداري وبيع الأموال المنقولة لمبرر وحيد هو الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، ولا يمكننا الحديث على وجود توازن بين سلطات الإدارة و حقوق المكلف، والدليل على ذلك هو أن الإدارة في مجال ممارسة التحصيل الجبري للضريبة تعتبر خصما و حكما في نفس الوقت، فهي الدائن و طالب التنفيذ و هي السلطة التي تشرف على هذه الإجراءات لتحصيل ديون الخزينة و هذا ما يجعل تحقيق التوازن نوعا ما صعب خاصة في غياب عنصر الحياد في ممارسة هذه الإجراءات. ومن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:

. حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة غير كافية مقارنة مع امتيازات الإدارة الضريبية، لان هذه الأخيرة تملك كل الخيارات وكافة الوسائل والطرق لتحصيل الدين الضريبي، وبذلك القول انه من الصعب على المكلف مواجهة الإدارة الضريبية للحفاظ أحيانا حتى على حقوقه،

. نص المشرع الضريبي بدقة على امتيازات وحقوق الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الجبري للضريبة وبشكل واضح من اشعاره وتنبهه بعدم الوفاء بالدين الضريبي الى إجراءات بيع أمواله العقارية والمنقولة، بينما أغفل الإشارة بشكل صريح لحقوق و ضمانات المكلف المدين.

. كثرة النصوص التي تنظم إجراءات التحصيل وتعقيدها وعدم استقرارها بالرغم من إحداث قانون الإجراءات الجبائية، مما ينجر عن ذلك صعوبة فهمها من طرف المكلف والمطالبة بحقوقه ومواجهة تعسف الإدارة الضريبية.

.المشرع الضريبي لم يهتم بالطرق البديلة والوسائل الأخرى التي تجعل المكلف مجبرا على الامتثال الضريبي مثل ربط أداء الضريبة بالاستفادة من بعض الحقوق ذات الطابع الإداري كاستفادة من خدمات المرافق الممولة بموجب التحصيل الضريبي.

أما التوصيات:

.تدعيم ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة في مجال ممارسة إجراءات التحصيل الجبري خاصة في مجال الحجز والبيع، وذلك عن طريق إيجاد طرق بديلة لممارسة الضغط على المكلف بالضريبة كحرمانه من كل الحقوق والاستفادة من خدمات المرافق العامة، بدل من تعطيل أنشطته خاصة منها المنتجة.
. نظرا لخطورة الإجراءات التنفيذية يتعين على المشرع أن يراجع مؤهلات أعوان التنفيذ والمتابعة المكلفين بالتحصيل الجبري وتحسين وضعيتهم وظروف عملهم وأجورهم، لان معظم أعوان الفرق المكلفة بالمتابعة من ذوي الرتب الدنيا و لا تملك المؤهلات التي تسمح لهم بالتحكم في إجراءات التنفيذ ولا تملك الوسائل الضرورية للعمل.

.تبسيط إجراءات التحصيل والمنظومة القانونية التي تحكم التحصيل الجبري، وتشجيع على استعمال آليات الدفع الرقمي للضريبة او التحصيل عن بعد.

. تفعيل النصوص القانونية التي تسمح لأعوان القضاء لاسيما المحضرين القضائيين ومحافظي البيع للمشاركة في مجال التنفيذ والتحصيل الجبري للضريبة.

الهوامش:

¹ (. راجع المادة 18 من القانون 90 . 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتمم، و يتعلق بالمحاسبة العمومية (ج ر العدد 35 مؤرخة في 15 أوت 1990).

² (. محرزى محمد عباس ، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر 2003 ، ص 155.

- Voir aussi, Michel DOUAY, Le recouvrement de l'Impôts, L.G.D.J, Paris 2005, P 05.

³ (. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2006 ، ص 175.

⁴ - Marie Masclet DE BARBARIN, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, L.G.D.J, Paris 2004, P 21.

⁵ (. محمد علوم محمد علي المحاميد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010، ص 289.

⁶ (. صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الانظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية دار هومة، الجزائر 2006 ، ص 134.

⁷ (. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، هومة، الجزائر 2011 ، ص 21.

⁸ . اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، دراسة مقارنة مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران السانية، السنة الجامعية 2015 . 2016، ص 14.

⁹ . راجع المادة 106 من (ق. إ. ج).

¹⁰ –Louis TROTABAS, Jean-Marie COTTERET, Droit fiscal, 3^{eme} édition DALLOZ , Paris 1977, P 79.

¹¹ . المرسوم التنفيذي رقم 93 . 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدد اجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعومة (ج ر رقم 09 مؤرخة في 10 فيفري 1993).

¹² . الفقرة الأولى من المادة 144 من (ق. إ. ج).

¹³ . المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93 . 46 (المذكور أعلاه).

¹⁴ . المادة 03 من مرسوم تنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم (ج ر رقم مؤرخة في 10 سبتمبر 1991).

¹⁵ . المرسوم التنفيذي رقم 10 . 299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية (ج ر رقم 74 مؤرخة في 05 ديسمبر 2010).

¹⁶ . راجع المادة 74 من المرسوم التنفيذي رقم 10 . 299 (المشار إليه أعلاه).

¹⁷ . المادة 354 من (ق. ض. م. ر. م) و المادة 144 من (ق. إ. ج).

¹⁸ . انظر المادة 612 من (ق. إ. م. إ).

¹⁹ . تنص المادة 146 من ق.إ.ج على أن " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضدّ مكلف بالضريبة ، طيلة أربع (04) سنوات متتالية ، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المتابعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضدّ المكلف بالضريبة.

إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحائز أو حجز أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات، المنصوص عليها أعلاه، يستبدل آليا بتقادم مدني "

²⁰ . و هو تعريف للأستاذ بشير يلس شاوش، ذكره واضح الياس، أرجاء الدفع في المواد الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران، السنة 2014 . 2015، ص 79.

- Voir aussi, Bachir YELLES CHAUCHE, La pratique de l'avis à tiers détenteur, revue entreprise et commerce, Faculté de droit, Université d'Oran, N^o 01, Année 2005,P 98

²¹ . العيد صالح، مرجع سابق، ص 137.

²² . المادة 146 من (ق. إ. ج).

²³ . فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص 26.

²⁴ . قرار مجلس الدولة رقم 11010، الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، في قضية (ص . ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة (المرجع: مجلة مجلس الدولة ، السنة 2004، العدد 05 ، ص 189).

" الغلق الإداري هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يعمل به عندما يكون الدين ذا طابع ضريبي و ليس مدني "

²⁵ . فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص 32.

²⁶ . المادة 145 من (ق. إ. ج).

²⁷ . فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص 32.

²⁸ . محمد علوم محمد علي المحاميد، مرجع سابق، ص 295.

- (29) . المادة 715 من ﴿ق. إ. م. إ.﴾.
- (30) . انظر الفقرة الثالثة من المادة 151 من ﴿ق. إ. ج.﴾.
- (31) . راجع المواد 143 ، 144 و 158 من ﴿ق. إ. ج.﴾.
- (32) . قرار المحكمة العليا رقم 36095 الصادر بتاريخ 14 افريل 1984 (قرار منشور، المجلة القضائية، السنة 1990، العدد 02، ص 193).
- (33) . المادتين 143 من (ق. إ. ج) و 486 من (ق. ض. م. ر. م).
- (34) . (داودي محمد، الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، السنة الجامعية 2005 . 2006، ص 29.
- (35) . قرار مجلس الدولة رقم 10956 الصادر بتاريخ 16 ديسمبر 2003 في قضية (ح خ) ضد مديرية الضرائب لولاية عنابة، (قرار منشور، مجلة مجلس الدولة، السنة 2004، العدد 05 ، ص 186).
- (36) . قرار مجلس الدولة الغرفة الثالثة رقم 189340 الصادر بتاريخ 27 مارس 2000 (قرار غير منشور).
- (37) . قرار الغرفة الادارية بالمحكمة العليا رقم 8909 الصادر بتاريخ 11 افريل 1993 في قضية (ح ب) ضد مديرية الضرائب لولاية بسكرة، (قرار منشور، المجلة القضائية، السنة 1994، العدد 01 ، ص 184).
- (38) . اخلف حسناء، مرجع سابق، ص 34.
- (39) . العيد صالح، مرجع سابق، ص 137.
- (40) . الفقرة الثانية من المادة 146 من (ق. إ. ج).
- (41) . الفقرة الثالثة من المادة 146 من (ق. إ. ج).
- (42) . الفقرة الرابعة من المادة 146 من (ق. إ. ج).
- (43) . قرار مجلس الدولة رقم 11010، الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، في قضية (ص . ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة (المرجع: مجلة مجلس الدولة ، السنة 2004، العدد 05 ، ص 189).
- (44) . أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2005، ص 29.
- . فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 96.
- (45) . الإطلاع على قائمة الأشياء غير القابلة للحجز يراجع نص المادة 636 من (ق. إ. م. إ).
- (46) . المادة 637 من (ق. إ. م. إ).
- (47) . المادة 638 من (ق. إ. م. إ).
- (48) . المادة 639 من (ق. إ. م. إ).
- (49) . المادة 154 من (ق. إ. ج).
- (50) . المادة 154 من (ق. إ. ج).
- (51) . راجع الفقرة الأولى من المادة 152 من (ق. إ. ج).
- (52) . المادة 146 من (ق. إ. ج).
- (53) . قرار مجلس الدولة رقم 002304 الصادر بتاريخ 28 جانفي 2002 في قضية (ض . ص) ضد إدارة الجمارك (المرجع: مجلة مجلس الدولة ، السنة 2003، العدد خاص ، ص 68).
- (54) . فوضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص 73.

قائمة المراجع:

01 . النصوص القانونية:

- . القانون 90 . 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتمم، ويتعلق بالمحاسبة العمومية (ج ر العدد 35 مؤرخة في 15 أوت 1990).
- . قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 140 من القانون 01 . 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (ج ر العدد 79 مؤرخة في 23 ديسمبر 2001).
- . القانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (ج ر العدد 21 مؤرخة في 23 أبريل 2008).
- . الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، (ج ر رقم 102 مؤرخة في 22 ديسمبر 1976).
- . المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم (ج ر رقم مؤرخة في 10 سبتمبر 1991).
- . المرسوم التنفيذي رقم 93 . 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدد اجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة (ج ر رقم 09 مؤرخة في 10 فيفري 1993).
- . المرسوم التنفيذي رقم 10 . 299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية (ج ر رقم 74 مؤرخة في 05 ديسمبر 2010).

02 . قرارات وأحكام قضائية:

- . قرار المحكمة العليا رقم 36095 الصادر بتاريخ 14 افريل 1984 (قرار منشور، المجلة القضائية، السنة 1990، العدد 02، ص 193).
- . المادتين 143 من (ق. إ. ج) و 486 من (ق. ض. م. ر. م).
- . قرار الغرفة الادارية بالمحكمة العليا رقم 8909 الصادر بتاريخ 11 افريل 1993 في قضية (ح ب) ضد مديرية الضرائب لولاية بسكرة، (قرار منشور، المجلة القضائية، السنة 1994، العدد 01 ، ص 184).
- . قرار مجلس الدولة الغرفة الثالثة رقم 189340 الصادر بتاريخ 27 مارس 2000 (قرار غير منشور).
- . قرار مجلس الدولة رقم 11010، الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، في قضية (ص . ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة (المرجع: مجلة مجلس الدولة ، السنة 2004، العدد 05 ، ص 189).

. قرار مجلس الدولة رقم 10956 الصادر بتاريخ 16 ديسمبر 2003 في قضية (ح خ) ضد مديرية الضرائب لولاية عنابة، (قرار منشور، مجلة مجلس الدولة، السنة 2004، العدد 05 ، ص 186).

03 . المؤلفات:

. العيد صالح، 2006، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الانظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، الجزائر، دار هومة.

. عزيز أمزيان، 2005، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

. عادل احمد حشيش، 2006، اساسيات المالية العامة، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر.

. فضيل كوسة، 2011، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الجزائر، دار هومة.

. محمد عباس محززي، 2003، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة.

. محمد علوم محمد علي المحاميد، 2010، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، بيروت لبنان، منشورات الحلبي الحقوقية.

-Louis TROTABAS, Jean-Marie COTTERET, 1977, Droit fiscal, Paris France, DALLOZ .

-Marie Masclat DE BARBARIN, 2004, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, France, LGDJ.

- Michel DOUAY, 2005, Le recouvrement de l'Impôts, Paris France, L.G.D.J.

04 . الرسائل والاطروحات:

. حسناء اخلف، 2015 . 2016، منازعات التحصيل الضريبي، دراسة مقارنة مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران الجزائر .

. محمد داودي، 2005 . 2006، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، الجزائر .

05 . المقالات:

- Bachir YELLES CHAOUICHE, 2005, La pratique de l'avis à tiers détenteur, revue entreprise et commerce, Faculté de droit, Université d'Oran, Vol 03, N⁰ 01, P 98-P122 .